

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00103 vom 17. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00103

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00103 du 17 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00103 del 17 luglio 2024

Regeste

Direkte Bundessteuer 2018 | Qualifikation als (Quasi-)Liegenschaftenhändler. Kognition des Verwaltungsgerichts und Verzicht auf die Befragung diverser Auskunftspersonen in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1). Gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel nach bundesgerichtlicher Praxis und Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung (E. 2). Standpunkte der Parteien (E. 3). Aufgrund der beruflichen Nähe des Pflichtigen zur Immobilienbranche, der hohen Fremdfinanzierungsquote, der gewinnstrebigem Befassung mit Liegenschaften (renditegerichtete Vermietung vor der Veräusserung, Arbeitsbeschaffung für eigenes Unternehmen, Bewerbung im Markt) und der Häufigkeit der Transaktionen, insbesondere im Erwerbszeitraum, ist objektiv von gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel auszugehen, während die subjektive Absicht der Gewinnerzielung nicht entscheidend ist. Ebensovienig ist entscheidend, dass der Verkaufserlös nicht sogleich wieder in den unternehmerischen Kreislauf zurückgeführt wurde, entspricht doch der Verbrauch von Einkünften aus Erwerbstätigkeit zur Begleichung privater Lebenshaltungskosten dem Normalfall. Zulässigkeit der Umqualifikation in das Geschäftsvermögen (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Beschwerdeabweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00103 Urteil der 2. Kammer vom 17. Juli 2024 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichterin Jasmin Malla, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, dieser vertreten durch C AG, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Direkte Bundessteuer 2018, hat sich ergeben: I. Am 2. Juli 2018 veräusserte A (nachfolgend der Pflichtige bzw. gemeinsam mit seinem eingetragenen Lebenspartner B die Pflichtigen) die im Jahr 1993 erworbene Liegenschaft an der D-Strasse 01 in E, Kat.-Nr. 02 (nachfolgend D-Strasse), ein fremdvermietetes Mehrfamilienhaus, zu einem Preis von Fr. ..., woraus ein Grundstücksgewinn von Fr. ... und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... resultierte. In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. ..., welches vorwiegend aus unselbständigem Erwerb und Liegenschaftsertrag stammte. Im Veranlagungsvorschlag vom 8. Oktober 2020 qualifizierte das kantonale Steueramt den Pflichtigen als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler und den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft an der D-Strasse als Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Aufgrund dessen stellte es eine Aufrechnung von Fr. ... als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Aussicht. Nachdem die

Pflichtigen den Veranlagungsvorschlag abgelehnt hatten und eine Besprechung mit dem kantonalen Steueramt durchgeführt wurde, erliess dieses am 8. Januar 2022 eine Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2018, in welcher es die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu einem Satz von Fr. ... veranlagte. Die AHV-Rückstellungen wurden hierbei auf Fr. ... geschätzt. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 9. Februar 2021 Einsprache erheben und beantragten, von einer Qualifikation des Pflichtigen als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sei abzusehen. Nach Durchführung einer weiteren Besprechung wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 30. Juli 2021 ab. II. Mit Beschwerde vom 1. September 2021 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, von einer Qualifikation des Pflichtigen als Liegenschaftenhändler sei abzusehen bzw. die Pflichtigen seien für das Steuerjahr 2018 mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... und einem vom Gericht gemäss angepasster interkantonaler Steuerausscheidung zu berechnenden steuerbaren Einkommen zu veranlagern. Eventualiter sei die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur Neuberechnung des steuerbaren Grundstückgewinns und der AHV-Rückstellung und zur anschliessenden Neueinschätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Steuerrekursgericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 12. September 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 18. Oktober 2023 gelangten die Pflichtigen an das Verwaltungsgericht und beantragten, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und die Pflichtigen seien für das Steuerjahr 2018 mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... zu veranlagern. Das steuerbare Einkommen sei gemäss anzupassender internationaler Steuerausscheidung festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur Neuberechnung des steuerbaren Grundstückgewinns und der AHV-Rückstellung und zur anschliessenden Neueinschätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchten sie um Zusprache einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 3. November 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts können die Steuerpflichtigen innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (vgl. Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 14 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998).
- 1.2 In Bundessteuersachen umfasst die Kognition des Verwaltungsgerichts alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Denn soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).
- 1.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) ist formeller Natur, weshalb dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2; BGr. 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.3). Gemäss Art. 29

Abs. 2 BV haben die Parteien insbesondere Anspruch auf Äusserung zur Sache vor Fällung des Entscheids, auf Abnahme ihrer erheblichen, rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweise und auf Mitwirkung an der Erhebung von Beweisen oder zumindest auf Stellungnahme zum Beweisergebnis (BGE 141 V 557 E. 3.1; 140 I 99 E. 3.4). Die Entscheidinstanz kann jedoch ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs auf die Abnahme angebotener Beweise verzichten, wenn sie aufgrund der vorhandenen Akten ihre Überzeugung bilden konnte und ohne Willkür annehmen durfte, ihre Beurteilung werde auch durch weitere Beweiserhebungen nicht mehr geändert (antizipierte Beweiswürdigung ; vgl. zum Ganzen BGE 134 I 140 E. 5.3; 131 I 153 E. 3; VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 2.4.2; Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 7 N. 18 f.). Die Pflichtigen offerieren im Rahmen ihrer Beschwerde die Befragung von diversen Auskunftspersonen. Vorliegend steht jedoch die Klärung einer Rechtsfrage im Zentrum, während die dieser zugrunde liegenden Tatsachen geklärt sind oder gestützt auf die Akten geklärt werden können. Die beantragten Befragungen erscheinen daher nicht zweckdienlich und sie würden voraussichtlich nichts am Beweisergebnis ändern, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet wird.

E. 2.1

Streitig ist vorliegend, ob der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft an der D-Strasse als privater Kapitalgewinn im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG oder als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu qualifizieren ist.

E. 2.2

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung, welche sich am Konzept der Reinvermögenszugangstheorie orientiert, sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) bei den Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG).

E. 2.3

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit auszulegen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.2 mit Hinweisen). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015 und 2C_1132/2015, E. 3.1.1; VGr, 15. September 2021,

SB.2020.000117, E. 3.2; VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.000112, E. 1.2).

E. 2.4

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.2; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.3; BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.1.3; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.3). Jedes dieser Indizien kann gemäss Bundesgericht zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Dass einzelne, typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.2; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.000117, E. 3.3). Folglich kann unter Umständen auch eine Person, welche weder haupt- noch nebenberuflich als Liegenschaftenhändlerin tätig ist, als gewerbsmässige (Quasi-)Liegenschaftenhändlerin qualifiziert werden (vgl. BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 1.4; BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 1.4).

E. 2.5

Private Vermögensverwaltung und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt etwa bei Vermietung eigener Liegenschaften vor. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.3; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.4; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2017, E. 3.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.00117, E. 3.4; VGr, 7. Juli 2021, SB.2021.00045, E. 2.3).

E. 2.6

Bei einem Steuerpflichtigen, der grundsätzlich als Liegenschaftenhändler besteuert wird, muss nicht zwingend jede Liegenschaft als Geschäftsvermögen qualifiziert werden. Denn es kommt vor, dass auch ein Liegenschaftenhändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen, oder für sonstige private Zwecke erwirbt, tatsächlich dafür verwendet und es gegebenenfalls mit Gewinn veräussert. In solchen Ausnahmefällen kann es gerechtfertigt sein, die Liegenschaft als Privatvermögen zu betrachten (BGr, 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2; VGr, 25. Oktober 2017, SB.2017.00069, E. 2.3.2; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001). Ansonsten sind nicht selbstbewohnte Liegenschaften im Eigentum eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers vermutungsweise dessen

Geschäftsvermögen zuzuordnen.

E. 3.1

Die Vorinstanz erwog, die berufliche Nähe des Pflichtigen als Makler, Immobilienverwaltung sowie Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat einer Immobilienverwaltungsunternehmung zur Immobilienbranche sei evident. Sodann habe er sich über die Jahre 1988 bis 2020 hinweg ein beachtliches Immobilienportfolio zusammengestellt und eine nennenswerte Anzahl von Käufen und Verkäufen getätigt; so habe er insgesamt 13 Liegenschaften gekauft – wovon es sich bei neun um fremdvermietete Mehrfamilien- und Gewerbeliegenschaften handelte – und sechs Liegenschaften verkauft. Auch gegenwärtig stünden noch vier fremdvermietete Liegenschaften in seinem Eigentum. Die Liegenschaft D-Strasse sei im Erwerbszeitpunkt zu 80 % fremdfinanziert gewesen, was bei einem Mehrfamilienhaus ohne Eigennutzungsabsicht als ein im Bereich der privaten Vermögensverwaltung atypisch hohes Risiko, für eine selbständige Erwerbstätigkeit dagegen als typisches Risiko zu qualifizieren sei; die Fremdfinanzierung habe ein beträchtliches Klumpenrisiko dargestellt. Ferner habe der Pflichtige die Bauführung für Wohnungssanierungen an der D-Strasse F AG übertragen, welcher er beherrsche und dessen einziger Verwaltungsrat er war. Gesellschaftszweck der F AG sei zu jener Zeit ... gewesen. Wenn auch bloss in betragsmässig geringem Ausmass, habe der Pflichtige damit die Liegenschaft dadurch (zumindest auch) dazu genutzt, um seinen Unternehmungen Arbeit zu verschaffen, was den Geschäftsvermögenscharakter der Liegenschaft indiziere. Die massgebende Gewinnerzielungsabsicht des Pflichtigen, mit welcher er die D-Strasse erworben habe, sei vor dem Hintergrund zu eruieren, wobei sein allgemeines Verhalten stark auf Erwerbsmässigkeit hindeute. Zwar sei ein gewisser Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse und dem Erwerb einer inzwischen selbstbewohnten Liegenschaft in G im Jahr 2020 dokumentiert; doch sollte die Liegenschaft D-Strasse unabhängig vom Erwerb der Liegenschaft in G verkauft werden. Die durch den Verkauf freigewordene Liquidität habe es dann unnötig gemacht, andere Finanzierungsmöglichkeiten für das neue Eigenheim in Betracht zu ziehen. Für eine Gewinnerzielungsabsicht spreche weiter, dass die vom Pflichtigen beherrschte J AG, deren einziges Verwaltungsratsmitglied der Pflichtige ist, für den Verkauf der Liegenschaft D-Strasse eine Maklergebühr von Fr. ... in Rechnung gestellt habe. Dies führt die Vorinstanz zum Schluss, die Liegenschaft D-Strasse habe sich, obschon sie in der Steuererklärung der Pflichtigen stets als Bestandteil des Privatvermögens deklariert worden war, seit ihrem Erwerb im Jahr 1993 im Geschäftsvermögen des Pflichtigen befunden. Der Pflichtige sei somit in Bezug auf die Veräusserung der Liegenschaft D-Strasse als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren. Hinsichtlich des Eventualantrags kam die Vorinstanz zum Schluss, dass kein Anlass für eine Rückweisung bestehe. Insbesondere habe sich das kantonale Steueramt ausreichend dazu geäussert, seit wann sich die Liegenschaft D-Strasse im Geschäftsvermögen des Pflichtigen befinde, nämlich seit deren Erwerb. Auch zur Ermittlung der wertvermehrenden Aufwendungen als Grundlage des Grundstückgewinns sei keine Rückweisung erforderlich, da die Pflichtigen keine Anlagekosten geltend gemacht hätten, die nicht bereits im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung berücksichtigt worden seien und letztere vom kantonalen Steueramt für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit übernommen worden seien.

E. 3.2

Die Pflichtigen führen im Wesentlichen ins Feld, alle im Lauf der Zeit erworbenen Liegenschaften seien allein mit der Absicht der Existenzsicherung als langfristige Kapitalanlage und Altersvorsorge erworben worden, teilweise aufgrund sich zufällig bietender Gelegenheiten. Ein Handel mit den Liegenschaften sei zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt gewesen und sei es noch heute nicht. Der Pflichtige beabsichtige die sich derzeit noch in seinem Eigentum befindlichen Liegenschaften als Altersvorsorge zu behalten, ein weiterer Verkauf sei nicht geplant. Die Gründe für die im Lauf der Zeit erfolgten Verkäufe der verschiedenen Liegenschaften seien jeweils differenziert zu betrachten. Es habe sich um verschiedene, mehrheitlich private Umstände gehandelt, etwa ein Verkauf einer Liegenschaft, deren Kauf sich als Fehlentscheidung herausgestellt habe, ein Verkauf im Zusammenhang mit der Krankheit seines ehemaligen Lebenspartners, ein Verkauf einer sanierungsbedürftigen Liegenschaft sowie ein Verkauf, um Liquidität zu erlangen, um damit gemeinsam mit einer befreundeten Familie deren selbstbewohnte Liegenschaft zu erwerben. Auch die Liegenschaft D-Strasse sei von Anbeginn als langfristige Kapitalanlage und Altersvorsorge erworben worden. Hintergrund des Verkaufs dieser Liegenschaft sei es gewesen, mit dem Verkaufserlös den Lebensraum der Pflichtigen zu verwirklichen, einen Alterswohnsitz in G zu ermöglichen, wo der Pflichtige bereits aufgewachsen sei. Seit November 2017 hätten die Pflichtigen Kenntnis von einer zum Verkauf stehenden Liegenschaft an der H-Strasse in G gehabt. Um die erforderliche Liquidität für den Kauf dieser Liegenschaft zu erlangen, sei der Verkauf der Liegenschaft D-Strasse bereits im Januar 2018 in die Wege geleitet worden. Trotz Einreichung eines Kaufangebots für die H-Strasse hätten die Pflichtigen den Zuschlag im Bieterverfahren nicht erhalten, was ihnen im Februar 2018 mitgeteilt worden sei. Kurz darauf sei den Pflichtigen aber der Erwerb einer anderen Wohnliegenschaft an der I-Strasse in G gelungen. Aus dem Verkaufserlös der Liegenschaft D-Strasse habe somit das neue Eigenheim bezahlt werden können. Insgesamt habe ein planmässiges Vorgehen oder eine Gewinnerzielungsabsicht zu keinem Zeitpunkt vorgelegen. Hinsichtlich des Arguments der atypisch hohen Fremdfinanzierung wenden die Pflichtigen ein, eine Belehnung von 80 % sei im Jahr 1993 für Rendite-Liegenschaften an bevorzugten Wohnlagen nicht aussergewöhnlich gewesen. Sodann bringen sie in der vorliegenden Beschwerde erstmals vor, die Fremdfinanzierung habe nicht bei 80 %, sondern bei bloss 79,05 % gelegen. Eigentlich hätte der damalige Lebenspartner des Pflichtigen, mit dem der Pflichtige bis zu dessen Tod liiert gewesen sei, die Liegenschaft mit ihm gemeinsam finanzieren wollen, doch habe man sich aus erbrechtlichen Gründen zum Kauf im Alleineigentum entschieden. Dies habe zwar zu einer höheren Bankfinanzierung geführt, als eigentlich notwendig gewesen wäre, ein Klumpenrisiko habe aber nie bestanden, da dieser Lebenspartner mit einer Art "Finanzgarantie" für den Pflichtigen gebürgt hätte. Zum Vorhalt der Vorinstanz, der Pflichtige habe der von ihm beherrschten F AG Honorare zukommen lassen für eine Tätigkeit, die ausserhalb von deren Gesellschaftszweck gelegen hätten, stellen sich die Pflichtigen auf den Standpunkt, dies sei legitim, habe die F AG doch auf die Einnahmen Steuern bezahlt. Was die an die J AG für den Verkauf der Liegenschaft D-Strasse bezahlte Maklergebühr von Fr. ... betrifft, was die Vorinstanz als Hinweis für professionelle Verkaufsbemühungen interpretiert, so bleiben die Pflichtigen bei ihrer Darstellung: Die Liegenschaft D-Strasse sei nicht auf dem Markt angepriesen worden, sondern der Pflichtige habe sie einzig dem späteren Käufer gezeigt, einem ehemaligen Kunden und mittlerweile guten Bekannten. Die Maklergebühr stelle branchenüblicherweise ein Erfolgshonorar dar, wobei der investierte Zeitaufwand nicht massgeblich sei.

E. 4.1

Für das Vorliegen eines gewerbmässigen Liegenschaftenshandels spricht zunächst die berufliche Nähe des im Jahr 1957 geborenen Pflichtigen zur Immobilienbranche, die bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft D-Strasse bestand: Der ursprünglich in der Gastronomiebranche selbständig tätig gewesene Pflichtige, nahm im Jahr 1988 eine Tätigkeit als selbständig erwerbender Makler auf und gründete im selben Jahr die J AG, zu deren Gründungsmitgliedern er zählte und deren Alleinaktionär er bis heute ist. Zweck der Gesellschaft ist der Kauf und Verkauf, die Verwaltung, Sanierung und Vermittlung von Immobilien. Der Pflichtige ist seit Beginn einziges Verwaltungsratsmitglied der Gesellschaft und verfügt über Einzelunterschriftsberechtigung. 1996 erwarb der Pflichtige ausserdem den Eidgenössischen Fachausweis für Immobilienverwalter.

E. 4.2

Ein weiteres deutliches Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit ist die hohe Fremdfinanzierung hinsichtlich der Liegenschaft D-Strasse von rund 80 % im Erwerbszeitpunkt. Denn die Tätigkeit des selbständigen bzw. gewerbmässigen Liegenschaftenshändlers erfolgt auf eigene Rechnung und Gefahr, indem ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen wird (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 18 DBG N. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 18 StG N. 11). Ausdruck eines solchen Unternehmerrisikos kann der Einsatz erheblicher Fremdmittel sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z. B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek. Während bei selbstbewohnten Liegenschaften üblicherweise bis zu rund 80 % des Verkehrswerts fremdfinanziert sind, werden bei an Dritte vermietete bzw. nicht selbst genutzte Liegenschaften sowie bei Zweitwohnsitzen und Ferienwohnungen üblicherweise nicht mehr als 2/3 des Verkehrswerts fremdfinanziert. Eine darüber hinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbmässigkeit (vgl. VGr, 14. Juni 2023, SB.2023.00020, E. 3.3.4, VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073, E. 2.3, VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.1; VGr, 31. Oktober 2012, SB.2012.00073, E. 3.1; BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.2, BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 4.2.4). An der Übernahme eines Unternehmerrisikos ändert die Beteuerung nichts, dass der Pflichtige im Erwerbszeitraum in einer langjährigen, intakten Lebensgemeinschaft mit einem vermögendere Partner lebte. Es mag zwar zutreffen, dass sich dieser Lebenspartner bloss zur Vermeidung potenzieller steuerlicher und erbrechtlicher Nachteile nicht am Erwerb der Liegenschaft D-Strasse beteiligt hatte und dass er dem Pflichtigen im Notfall auch finanzielle Absicherung angeboten hätte. Fakt bleibt aber, dass sich der Pflichtige entschloss, die gesamte Finanzierungsschuld und die in den frühen 1990er-Jahren notorisch hohe Hypothekarschuldzinsbelastung sowie das damit einhergehende persönliche Risiko umfassend allein zu tragen; dies geht über das übliche Risiko im rein privaten Vermögensverwaltungsbereich hinaus, insbesondere mit Blick auf das damals noch relativ junge Alter des Pflichtigen.

E. 4.3

Als Liegenschaftenshändler gilt nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, die über die bloss private Vermögensverwaltung hinausgeht; dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Liegenschaft einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (StE

2000 B 23.1 Nr. 44, E. 2b aa; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 3.2; VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6b; BGE 112 I bn 79 E. 3b/aa; BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 1.4). In der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung wird explizit auch die Vermietung von Liegenschaften nebst der An- und Verkaufstätigkeit bei der Beurteilung des Gesamtbildes eines Liegenschaftenhändlers mitberücksichtigt und Mieterträge tragen zur Würdigung einer auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit bei (BGr, 22. Januar 2024, 9C_613/2023, E. 4.5.3; 22. Januar 2024, 9C_632/2023, E. 4.5.3). Nebst Berücksichtigung der unbestrittenermassen jahrelanger, umfangreicher, renditegerichteter Vermietung verschiedener in Portfolio des Pflichtigen befindlichen Liegenschaften, namentlich des von Beginn an vollständig vermieteten Mehrfamilienhauses D-Strasse, ist der Vorinstanz auch hinsichtlich der Honorarzahlungen an die F AG zuzustimmen: Indem der Pflichtige der von ihm als einzigem Verwaltungsrat geführten F AG in den Jahren 2010 und 2014 Zahlungen zukommen liess, die unter dem Titel von Wohnungssanierungen der D-Strasse geleistet wurden, obschon diese Arbeiten mit dem Gesellschaftszweck der F AG in keinerlei Verbindung standen, benutzte er die Liegenschaft D-Strasse, um seinem Unternehmen Arbeit zu verschaffen. In diesem Kontext ist auch die für den Verkauf der Liegenschaft D-Strasse an die J AG bezahlte Maklergebühr von Fr. ... zu beurteilen. Wenn die Darlegung der Pflichtigen zutrifft, wonach die Liegenschaft auf dem Markt nicht beworben wurde, sondern bloss einem einzigen interessierten Bekannten gezeigt und diesem dann ohne weitere Verhandlungen verkauft worden sei, so erscheint dieses Verkaufsgeschäft aus unternehmerischer Optik der J AG offenkundig als äusserst glücklich. Diese geschilderten Geschäftsgebaren erhärten den Gesamteindruck, dass die Liegenschaft D-Strasse der Erwerbstätigkeit des Pflichtigen sowohl unmittelbar als auch mittelbar diene.

E. 4.4

Was sodann die Häufigkeit der Transaktionen betrifft, so ist den Pflichtigen zwar zuzustimmen, dass die Käufe und Verkäufe über Dekaden hinweg erfolgten und teilweise viele Jahre zwischen den Transaktionen lagen. Was die Hintergründe und Motive der einzelnen Käufe und Verkäufe waren, haben die Pflichtigen in ihren Rechtschriften detailliert ausgeführt. Die Vorinstanz hat sich in ihrem Entscheid eingehend mit diesen Ausführungen auseinandergesetzt. Sie stellte insbesondere fest, dass der Kauf der Liegenschaft D-Strasse im Jahr 1993 in einen Zeitraum fiel, in dem die Käufe und Verkäufe eng aufeinanderfolgten und schloss daraus, dass sich diese Liegenschaft seit ihrem Erwerb im Geschäftsvermögen des Pflichtigen befand. Den Erwägungen der Vorinstanz in Bezug auf die Umstände und Beweggründe der einzelnen Liegenschaftstransaktionen ist nichts hinzuzufügen. Die in der Beschwerde an das Verwaltungsgericht hierzu erneut ausführlich dargetanen Vorbringen, führen – soweit sie unter der eingeschränkten Kognition des Gerichts hinsichtlich neuer Sachverhaltsdarstellungen überhaupt zu hören sind – zu keinen anderen Schlüssen. Die Anzahl der Liegenschaftstransaktionen insbesondere im Zeitraum des Erwerbs der Liegenschaft D-Strasse stellt ein weiteres Indiz für den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel dar.

E. 4.5

Das Kriterium der Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen (BGr, 6. Juni 2023, 9C_606/2022, E. 4.2, 19. Juli 2020, 2C_495/2019, E. 2.2.1, BGE 143 V 177, E. 4.2.2, 138 II 251

E. 4.3.3.). Dass sich Kauf und Verkauf der D-Strasse objektiv als geeignet erwiesen, einen Gewinn zu generieren, zeigt sich bereits an den Umständen, dass das Mehrfamilienhaus der gesamten Haltedauer renditeorientiert vermietet und schliesslich mit einem Grundstücksgewinn von rund Fr. ... verkauft wurde. Die Beteuerung der Pflichtigen, nicht gewinnstrebig gehandelt zu haben, zielt denn auch auf den subjektiven Teilgehalt der Gewinnstrebigkeit ab, die Absicht der Gewinnerzielung. Mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, ist ein innerer Umstand. Als solcher ist er einem direkten Beweis nicht zugänglich, sondern es muss vielmehr anhand äusserer Indizien abgewogen werden, ob für die steuerpflichtige Person beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E, 3.4). Die Pflichtigen führen aus, sie hätten sich nicht darum bemüht, den Gewinn aus dem Verkauf zu maximieren, was sich auch daran zeige, dass die Liegenschaft nicht am Markt ausgeschrieben und beworben worden sei, sondern dass der Pflichtige direkt einen ehemaligen Kunden der J AG und guten Bekannten kontaktiert hätte, von dessen Interesse an einem Renditeobjekt er gewusst habe. Mit diesem hätten dann auch keine Preisverhandlungen stattgefunden, sondern das Objekt habe ihm zugesagt und der Kaufvertrag habe in Kürze geschlossen werden können. Der Pflichtige habe dem Käufer dann gar aus Sympathie einen Preisnachlass von Fr. ... gewährt, ein Freundschaftsdienst widerspreche gewerblichem Handeln. Schliesslich bringen die Pflichtigen vor, mit dem Verkauf sei einzig bezweckt worden, die sich am Markt selten bietende Chance zu nutzen, einen Alterswohnsitz in G zu finanzieren. Der Verkaufserlös sei daher auch nicht reinvestiert worden, um ihn weiterhin unternehmerisch einzusetzen. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass die Maklergebühr für die Vermittlung der Liegenschaft D-Strasse der J AG bezahlt wurde, ohne dass diese sich aktiv um die Vermittlung bemüht hätte, ist den Ausführungen der Pflichtigen Folgendes entgegenzuhalten: Auf die Durchführung einer aufwändigen Marktanalyse und eine offensive Bewerbung der Liegenschaft D-Strasse am Markt konnte verzichtet werden, da der Pflichtige aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit bei der J AG, seiner jahrelangen Berufserfahrung und seiner fundierten Marktkenntnisse den Immobilienmarkt und den erzielbaren Kaufpreis der Liegenschaft bereits ausreichend einschätzen konnte. Aus eben dieser beruflichen Tätigkeit kannte er auch den Käufer, der ein ehemaliger Kunde der J AG war, sowie dessen Vermögenssituation und Kaufinteresse. Auf diese aus seiner Erwerbstätigkeit gewonnene Kenntnis griff der Pflichtige nun zurück, um die in seinem eigenen Portfolio gehaltene Liegenschaft D-Strasse zu verkaufen. Vor diesem Hintergrund ist der schnelle und direkte Vertragsschluss keineswegs als Indiz für einen Vorgang im rein privaten Vermögensverwaltungskontext zu werten (vgl. VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.10). Was die Gewährung des Preisnachlasses betrifft, so kann auf die überzeugenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden, gegen welche die Pflichtigen nichts Stichhaltiges einwenden: Aus der Korrespondenz zwischen dem Pflichtigen und dem Käufer ist zu schliessen, dass es sich beim Preisnachlass nicht um einen Freundschaftsdienst aus Sympathie handelte, wie dies die Pflichtigen darstellen möchten, sondern dass er im Zusammenhang mit einer Zusicherung im Kontext der Vertragsabwicklung bzw. allfälliger Ansprüchen daraus gewährt worden war. Hinzukommt, dass Gewinnstrebigkeit keine systematische Gewinnmaximierung voraussetzt (BGr, 22. Januar 2024, 9C_632/2023, E. 4.5.3, BGr, 6. Juni 2023, 9C_606/2022, E. 6.4). Wenn die Pflichtigen sodann betonen, sie hätten den Verkauf einzig aus dem Grund getätigt, eine seltene Gelegenheit für den Erwerb eines Alterswohnsitzes in G zu finanzieren, überzeugt dies nicht. Wie die Pflichtigen selbst ausführen, standen sie im

selben Jahr, in dem sie ihr Haus an der I-Strasse in G kauften, bereits in fortgeschrittenen Verhandlungen für den Kauf einer anderen Liegenschaft in G, die dann aber nicht zum Abschluss führten; dies zeigt, dass die Gelegenheiten, ein Objekt in G zu finden, das den Vorstellungen der Pflichtigen entsprach, nicht derart ausserordentlich waren. Ohnehin bleibt aber unklar, was die Pflichtigen aus ihrer Schilderung zur Verwendung des Grundstückgewinns zu ihren Gunsten ableiten möchten. Denn es ist zwar nicht streitig, dass der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse nicht in den Liegenschaftenhandel reinvestiert, sondern für private Zwecke verwendet wurde. Damit verliess der Erlös zumindest für den Moment den unternehmerischen Kreislauf. Der Verbrauch von Einkünften aus Erwerbstätigkeit zur Begleichung privater Lebenshaltungskosten entspricht indes dem Normalfall, ist doch einer der Hauptzwecke der Erwerbstätigkeit – der unselbständigen wie auch der selbständigen – geradezu in aller Regel die Erlangung finanzieller Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts. Von dem Verzicht einer Reinvestition in den Liegenschaftenhandel lässt sich jedenfalls nicht der Schluss ableiten, der Erwerb und Verkauf der Liegenschaft D-Strasse wäre nicht in gewinnstrebiger Absicht erfolgt. Vorderhand gegen eine gewerbliche Tätigkeit spricht vorliegend die lange Haltedauer der Liegenschaft D-Strasse von 25 Jahren. Zwar stellt eine kurze Besitzdauer oft ein deutliches Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel dar. Eine längere Haltedauer kann aber durchaus auch unternehmerischen Zielen entsprechen, namentlich wenn mit dem Verkauf zugewartet wurde, etwa um von einer prognostizierten Preissteigerung und günstiger Marktentwicklung zu profitieren (VGr, 14. Juni 2023, SB.2023.00020, E. 3.3.6; 26. August 2020, SB.2020.00044, E. 2.5; BGE 125 II 113 E. 6c./cc). Insbesondere, wenn ein nennenswertes Portfolio vorhanden ist, wie dies bei den Pflichtigen der Fall ist, besteht kein äusserer Druck eine bestimmte Liegenschaft zu verkaufen, um Liquidität für den Lebensunterhalt zu erlangen, sondern es kann flexibel auf die Marktentwicklung reagiert werden. Der durch den Verkauf der D-Strasse realisierte erhebliche Grundstückgewinn von knapp Fr. ... widerspiegelt die äusserst günstige Marktentwicklung und Preissteigerung und lässt die lange Haltedauer jedenfalls im konkreten Fall als aus unternehmerischer Sicht durchaus erfolgsbringend beurteilen. Ist ein Vermögenswert einmal Teil des Geschäftsvermögens geworden, geht er nicht durch blossen Zeitablauf, also etwa durch eine lange Haltedauer, ins Privatvermögen über; hierfür wäre ein objektiv erkennbarer Willensentschluss vonnöten (BGE 125 II 113 6c.bb). Gegen eine Qualifikation der Liegenschaft D-Strasse als Geschäftsvermögen im Steuerjahr 2018 spricht schliesslich nicht, dass die Pflichtigen die Liegenschaft D-Strasse stets als Privatvermögen deklariert haben und dies von den Steuerbehörden über alle Jahre hinweg nie geprüft und folglich akzeptiert wurde. Erst mit dem Verkauf der Liegenschaft lag eine veränderte Situation vor, die eine Neubeurteilung gerechtfertigt (BGr, 22. Januar 2024, 9C_613/2023, E. 4.5.4) und die dann zur Qualifikation der Liegenschaft D-Strasse als Geschäftsvermögen geführt hat. Vor diesem Zeitpunkt bestand kein Anlass, die Zugehörigkeit der D-Strasse zum Privat- oder Geschäftsvermögen zu ergründen. Generell kommt nach ständiger Rechtsprechung einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Wenn das kantonale Steueramt die Liegenschaft D-Strasse entsprechend der Deklaration der Pflichtigen in den vergangenen Steuerperioden im Privatvermögen belassen hat, stand dies einer Überprüfung in der Steuerperiode 2018 nicht entgegen. Ebenso wenig lag darin ein zur Begründung von schutzwürdigem Vertrauen geeignetes oder widersprüchliches Verhalten (vgl. BGr,

28. September 2022, 2C_827/2021, 2C_850/2021, E. 5.4, Richner et al., VB zu Art. 109–121 DBG N 50 und 80, mit Hinweisen auf die Gerichtspraxis). Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher dargelegter Faktoren erscheinen die konkrete Vorgehensweise, allem voran die Fremdfinanzierungsquote von rund 80 % beim Erwerb, die Häufigkeit der Immobilientransaktionen und die berufliche Nähe zur Immobilienbranche entscheidend für den Schluss, dass der Rahmen einer schlichten Privatvermögensverwaltung gesprengt wurde und die Liegenschaft D-Strasse bereits seit dem Erwerbszeitpunkt Teil der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen diente und daher Teil von dessen Geschäftsvermögen bildete. Folglich stellt der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel dar. Inwiefern die Qualifikation des Pflichtigen als Liegenschaftshändler dessen Grundrechte verletzt hätte, wird schliesslich nicht ausgeführt und es ergeben sich auch aus den Akten keine Anhaltspunkte darauf, weshalb auf diese Rügen nicht weiter einzugehen ist. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihnen keine Entschädigung zu.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.